

## 国際課税のケース・スタディ

### 非居住者との間の取引における不動産についての低額譲渡

税理士 小沢 進

#### 〔事例〕

英国の居住者Aは、英国籍を有しロンドンに居住しているが、数年前まで日本に居住し、日本においては戦後間もない時期に取得した不動産（時価約2億円相当の土地及び建物）を有している。

このたびAは当該不動産をAの友人甲（日本の居住者）に、長年にわたる厚情に報いるために低額（時価の60%相当額、約1億2,000万円）で譲渡することを予定していた。

これに対して甲はAに対し、できることなら譲受人は甲ではなく甲が主宰するレストラン（内国法人乙社）にして欲しい旨の申入れがあった。

Aはできるだけ甲の申入れを受け入れる方針であるが、譲受人が甲個人の場合と法人乙社の場合でA自身に対する課税上の扱いに差異が生ずるのかどうか、また、譲受人の側でも譲受人が甲の場合と乙社とで税務上どのような差異があるのか。

#### 〔ポイント〕

英国の居住者（わが国の非居住者）が取得する日本に所在する不動産に係るキャピタル・ゲインに関して、わが国での課税については、日英租税条約の規定に基づくことになるが、同条

約において不動産に係るキャピタル・ゲインについてその不動産の所在地国で課税できるとし、租税の軽減・免除の規定はない。したがって、わが国での課税は、すべて国内法の定めるところによる。

#### 〔検討〕

##### 1 Aが時価の6割相当の額で当該不動産を甲に譲渡した場合の課税関係

Aは英国の居住者であることからAに対するわが国での課税については、日英租税条約の規定の適用がある。

通常、不動産のキャピタル・ゲインについては、その不動産の所在地国にその所得の源泉があるものとされているが、日英租税条約においても同条約第14条第1項で「第7条(2)に定義する不動産の譲渡から生ずる譲渡収益に対しては、当該不動産が存在する締約国において租税を課することができる」旨規定されている。したがって、当該不動産の譲渡益はわが国において課税の対象とされ、その課税の仕方は条約上特にその定めがなく、国内法に定めるところによることとなる。

本事例の不動産はAが戦後間もなく取得したものであることからAが5年以上の長期の保有のものであり、譲渡対価（1億2,000万円）マイナス譲渡原価（600万円、譲渡対価の5%相

当額)として算定される金額から譲渡に要した費用の控除及び分離長期譲渡所得の特別控除を行った金額に対して20%の税率で算定される(措法31)。

住民税についてはAが当該譲渡を行った年の1月1日現在わが国に住所を有していないことからその課税はない。

甲は当該譲渡代金の支払時において源泉徴収義務者としてその譲渡対価の10%相当額を源泉徴収して国に納付しなければならない。

この源泉徴収に関しては、その譲渡対価が1億円以下で、かつ、当該不動産が自己又はその親族の居住の用に供するために譲り受けた個人からの支払に係るものは源泉徴収の対象から除外される(所法161-の二、212①、213①)。

ところで、本事例の取引価額が時価に比して低額であることから、相続税法第7条の規定、すなわち、著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた場合においては、当該財産の譲渡を受けた者が、当該対価と当該譲渡があった時における当該財産の時価(当該財産の評価について第三章(財産の評価)に特別の定めがある場合には、その規定により評価した価額)との差額に相当する金額を当該財産を譲渡した者から贈与により取得したものとみなす。」とされている。したがって、甲は譲渡対価と時価との差額8,000万円につき贈与税の申告、納税が必要とされる。

## 2 Aが時価の6割相当の額で当該不動産を法人乙社に譲渡した場合の課税関係

上記(検討1)のとおり日英租税条約においては、当該不動産の譲渡益はわが国で課税できるとされ、その課税の仕方は国内法で定めるところによる。

所得税法第59条第1項第2号の規定及び同施

行令第169条の規定により、譲受人が法人の場合には時価の2分の1に満たない価額による譲渡については時価による譲渡が行われたものとみなされるが、本事例における取引価額は時価の6割相当であることからこの規定の適用はない。したがって、譲渡対価1億2,000万円をベースに譲渡所得に対する税額が算定されることになる。

低額で当該不動産を譲り受けた乙社は、譲渡価額と時価との差額8,000万円につきこれを受贈益として法人税の課税の対象とされる。

## 【結論】

譲受人が甲であっても乙社であっても、Aのキャピタル・ゲインに対する課税上の差異はない(ただし、譲受人が乙社の場合、譲渡価額が時価の2分の1以下と認定される場合には時価により譲渡所得の金額が算定されるので甲の税負担が激増する)。

譲受人が甲の場合、甲に対し譲渡価額と時価との差額が贈与税の対象とされる。

譲受人が乙社の場合、乙社に対し譲渡価額と時価との差額が受贈益として法人税の対象とされる。